



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UnB

SABRINA CECCON SOUTO MAIOR

**A NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA: ANÁLISE DA AFETAÇÃO DA
ROTINA CONTÁBIL E A RELEVÂNCIA NO PROCESSO DE TOMADA
DE DECISÃO DA UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA**

BRASÍLIA – DF

2014

SABRINA CECCON SOUTO MAIOR

**A NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA: ANÁLISE DA AFETAÇÃO DA
ROTINA CONTÁBIL E A RELEVÂNCIA NO PROCESSO DE TOMADA
DE DECISÃO DA UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
como requisito parcial à obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis pela
Universidade de Brasília – UnB.

Orientador: Juliano Sávio Barbosa Eirado

BRASÍLIA – DF

2014

SABRINA CECCON SOUTO MAIOR

**A NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA: ANÁLISE DA AFETAÇÃO DA
ROTINA CONTÁBIL E A RELEVÂNCIA NO PROCESSO DE TOMADA
DE DECISÃO DA UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
como requisito parcial à obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis pela
Universidade de Brasília – UnB.

Brasília, ____ de _____ de 2014.

BANCA EXAMINADORA

Prof.º Juliano Sávio Barbosa Eirado
(Orientador)

Prof.^a Dr.^a Diana Vaz de Lima
(Prof.^a examinadora)

Dedico este trabalho à Deus que iluminou
minha caminhada e me deu força para concluir
este curso.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente à Deus que permitiu que tudo isso acontecesse, não somente nesses anos como universitária, mas todas as outras conquistas que já alcancei e irei alcançar. Agradeço à Deus por ter me dado uma família maravilhosa e amigos que sempre me ajudaram na caminhada da vida.

À Universidade de Brasília, pela oportunidade de cursar e concluir o curso de graduação em Ciências Contábeis.

Ao meu orientador Juliano Sávio Barbosa Eirado, pelo suporte no pouco tempo que lhe coube, pelas suas correções e incentivos.

Agradeço à minha família, principalmente ao meu pai Sérgio Fontoura Souto Maior, à minha mãe Suzana Beatriz Ceccon de Albuquerque e ao meu irmão Rodrigo Ceccon Souto Maior, por estarem ao meu lado sempre, dando todo o amor, fazendo de tudo para me ajudar a vencer os desafios da vida e sempre apoiando as minhas decisões.

Aos meus amigos que fizeram parte da minha formação, e também à Júlia Gomes de Menezes, irmã que eu escolhi, e não importa se tomamos caminhos diferentes durante a vida, a nossa amizade será sempre forte e indestrutível.

Não posso deixar de agradecer ao Vitor Sales Laranjal, que além de namorado é meu melhor amigo, e durante o curso me deu muita força e incentivo.

Aos servidores da Diretoria de Contabilidade da Universidade de Brasília, por terem me acolhido tão bem, confiado e contribuído com a minha pesquisa.

E à todos que, direta ou indiretamente, fizeram parte da minha formação, o meu muito obrigada.

“A vida só pode ser compreendida olhando-se para trás, mas só pode ser vivida olhando-se para frente.”

(Soren Kierkegaard)

RESUMO

A contabilidade pública brasileira tem convergido suas normas para ficarem em harmonia com as normas internacionais de contabilidade pública. No âmbito internacional, a convergência é liderada pela IFAC por meio da *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), e no Brasil, teve início com o CFC, e na Portaria nº 184, de agosto de 2008, publicada pelo Ministério da Fazenda, determina que a Secretaria do Tesouro Nacional promova essa convergência, como operadora, com um padrão próprio tendo como referência as IPSAS e baseada nas NBCASP. Esta pesquisa realiza uma investigação na Universidade de Brasília com o objetivo de averiguar como as mudanças tem afetado a rotina contábil e se tem afetado a relevância no processo de tomada de decisão. Foi feita uma entrevista com o diretor Tiago Mota dos Santos e aplicado um questionário aos funcionários da Diretoria de Contabilidade da UnB. A maior parte dos servidores não conheciam as novas práticas contábeis do setor público, pois alguns setores fazem contabilidade indiretamente por meio do SIAFI, e parte das mudanças ainda não foram implantadas pela STN. Entretanto a DCF, em sua maioria, entende que as NBCASP serão importantes para gerar informação de melhor qualidade para o processo de tomada de decisão, e trarão aumento na carga de trabalho para alguns setores, como a Coordenação de Análise Contábil, por não conhecerem a rotina sistêmica.

Palavras-chave: Contabilidade Pública. Convergência. Harmonização Internacional. IPSAS. NBCASP.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Principais caract. da Contab. Orçamentária e Financeira e da Contab. Patrim.	20
Figura 2 - Classificação das Contas Públicas	21
Figura 3 – Classificação das Contas Públicas – PCASP	22

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Capacitação Profissional dos Servidores do Setor	28
Gráfico 2 – Conhecimento sobre as Mudanças na Contabilidade Pública	29
Gráfico 3 – Meios de Especialização Utilizados	29
Gráfico 4 – Investigação da Clareza das Informações – MCASP, NBCASP e IPSAS	30
Gráfico 5 – Aumento da Carga de Trabalho com Relação às Mudanças na Contab.	31
Gráfico 6 – Utilidade da Adoção da Depreciação, Amortização e Exaustão	33
Gráfico 7 – Utilidade da Adoção do Teste de <i>Impairment</i>	34
Gráfico 8 – Utilidade da Implantação do SIC	35
Gráfico 9 – Utilidade da Melhoria da Qualidade da Informação	36

LISTA DE SIGLAS

AMF	Anexo de Metas Fiscais
ARF	Anexo de Riscos Fiscais
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
DCASP	Demonstrações Contábeis Aplicado ao Setor Público
DCF	Diretoria Contábil e Financeira
ESAF	Escola de Formação Fazendária
FACE	Faculdade de Administração, Contabilidade e Economia
GRU	Guia de Recolhimento da União
GTCON	Grupo Técnico de Padronização e Procedimentos Contábeis
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
IPC	Instruções de Procedimentos Contábeis
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
MDF	Manual de Demonstrativos Fiscais
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NBCT SP	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica do Setor Público
NICSP	Normas Internacionais de Contabilidade sobre o Setor Público
PCASP	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PDI	Plano de Desenvolvimento Institucional
PPA	Plano Plurianual
PSC	Public Sector Committee
RGF	Relatório de Gestão Fiscal

RREO	Relatório Resumido da Execução Orçamentária
SCF	Sistema de Contabilidade Federal
SIAFI	Sistema Integrado da Administração Financeira
SIC	Sistema de Informação de Custos
SICONFI	Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União
UnB	Universidade de Brasília
VPA	Variações Patrimoniais Aumentativas
VPD	Variações Patrimoniais Diminutivas

SUMÁRIO

1. Introdução	12
1.1 Contextualização	12
1.2 Problema da Pesquisa	13
1.3 Objetivos	13
1.4 Justificativa	14
1.5 Estrutura do Trabalho	14
2. Referencial Teórico	15
2.1 Relevância e Utilidade da Informação Contábil para o Setor Público Brasileiro	15
2.2 Processo de Harmonização da Contabilidade Pública Internacional	16
2.3 Contabilidade Pública Brasileira: Antes e Depois da Harmonização Contábil	17
3. Metodologia	25
3.1 Procedimentos de Pesquisa	25
3.2 População e Características da Amostra	26
3.3 Modelo de Investigação e Coleta de Dados	26
4. Análise de Dados	28
4.1 Diretoria de Contabilidade da UnB e a Preparação dos Servidores para as NBCASP	28
4.2 Implantação da Nova Contabilidade Pública na UnB	30
4.3 Principais Mudanças na Contabilidade Pública da UnB	32
5. Conclusão	37
Referências Bibliográficas	38
Apêndice A – Roteiro de Entrevista	41
Apêndice B – Questionário	42

1. INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

Considerada como um dos ramos do conhecimento de grande importância para o fornecimento de informações necessárias para tomada de decisões no campo das organizações, a contabilidade, tanto na área pública quanto na área privada, tem sofrido grandes mudanças para se adequar as normas internacionais. A contabilidade privada já vem modificando suas normas há mais tempo para ficarem de acordo com as normas emitidas pelo IASB (*International Accounting Standards Board*), e a contabilidade pública tem convergido suas normas para ficarem mais harmônicas com as normas internacionais de contabilidade do setor público – IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*).

Essas mudanças na contabilidade pública foram institucionalizadas inicialmente através da Portaria nº 184, de 24 de agosto de 2008, publicada no Diário Oficial da União pelo Ministério da Fazenda, determinando que a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão central do Sistema de Contabilidade Federal (SCF), promovesse a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela IFAC (*International Federation of Accountants*) e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio de normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacional.

Ao atualizar a estrutura e funcionamento do Sistema de Contabilidade Federal, o Decreto nº 6.976/2009 estabelece, entre outras coisas, alguns objetivos para a promoção das adequações necessárias para a convergência aos padrões internacionais de contabilidade, como:

- Elaborar, discutir, aprovar e publicar normas e procedimentos contábeis, por meio do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP;
- Manter e aprimorar o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP;
- Padronizar as prestações de contas e os relatórios e demonstrativos de gestão fiscal, por meio do Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF;
- Utilizar planos de treinamentos e apoio técnico para disseminar os padrões estabelecidos no MCASP e no MDF para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

- Elaborar as demonstrações contábeis consolidadas da União e demais relatórios destinados a fazer parte da prestação de contas anual do Presidente da República.

Com essas mudanças e padronizações espera-se que os contadores públicos gerem informações contábeis mais detalhadas, permitindo melhor avaliação do patrimônio total da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, auxiliando na eficiência no gasto do orçamento e passando maior confiabilidade e transparência para os usuários.

1.2 Problema da Pesquisa

Considerando o que foi contextualizado anteriormente este estudo de caso apresenta o resultado de uma investigação realizada na Universidade de Brasília – UnB com a finalidade de responder a seguinte questão: Como a implantação da Nova Contabilidade aplicada ao Setor Público afeta a rotina contábil e qual percepção da relevância das mudanças no processo de tomada de decisão da UnB?

1.3 Objetivos

O objetivo geral dessa pesquisa será averiguar como essas mudanças têm afetado a rotina contábil e se houve mudança da relevância no processo de tomada de decisão da UnB.

Os objetivos específicos necessários para cumprir o objetivo geral são:

- Verificar a capacitação dos servidores com relação à nova contabilidade aplicada ao setor público e identificar o nível de implantação da mesma na UnB;
- Investigar sobre as mudanças na rotina contábil e verificar se as mudanças trouxeram melhorias/retrocessos para a contabilidade da UnB;
- Analisar qual a percepção da relevância das mudanças no processo de tomada de decisão na UnB;
- Comparar os resultados obtidos com a nova contabilidade aplicada ao setor público na UnB com os resultados esperados pela STN.

1.4 Justificativa

Estudos como este que buscam analisar a relevância nas mudanças que estão acontecendo na contabilidade pública para o processo de decisão de um órgão são importantes,

pois, além de se tratar de um cenário com muitas mudanças e com a implantação dessa nova contabilidade em sua etapa final (Considerando os prazos estipulados pela STN), servem para comparar os resultados obtidos na prática com os resultados esperados na teoria.

O confronto dos ideais do normatizador com o que é realizado pelos contadores traz um melhor entendimento da comparação entre a Teoria Normativa e a Teoria Positiva (“O que deve ser” versus “O que é”), e nos faz criticar se o que é normatizado é aplicável a realidade que o sistema funciona.

A escolha da realização desse estudo na UnB se deu pela acessibilidade aos dados e funcionários do setor de contabilidade.

1.5 Estrutura do Trabalho

Esta pesquisa está estruturada em seis tópicos, onde o primeiro é a introdução, que foi dividida em contextualização, problema da pesquisa, objetivos, justificativa e estrutura do trabalho. O segundo tópico é o referencial teórico, que trará o embasamento teórico necessário para realizar a pesquisa. A metodologia é o terceiro tópico, onde será descrito os passos seguidos para alcançar os objetivos da pesquisa. A análise dos dados e as considerações finais, quarto e quinto tópicos respectivamente, trarão os resultados e análise dos dados obtidos e as conclusões referentes aos mesmos. O sexto e último tópico, referências bibliográficas, conterà as referências bibliográficas dos livros, artigos, sites, normas, entre outros, utilizados nessa pesquisa.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Relevância e Utilidade da Informação Contábil para o Setor Público Brasileiro

A relevância e a utilidade da informação contábil variam de acordo com a necessidade do usuário. Como meio de compilar essas informações as demonstrações contábeis são utilizadas, e de acordo com Iudícibus (2010, p. 36):

O objetivo das demonstrações contábeis é fornecer informações sobre a posição patrimonial e financeira, o desempenho e as mudanças na posição financeira da entidade, que sejam úteis a um grande número de usuários em suas avaliações e tomadas de decisão econômica.

As demonstrações contábeis são divididas para fins gerais e para fins específicos, segundo as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público. As para fins gerais englobam os usuários inabilitados de poderes para exigir que os preparadores das demonstrações gerem informações contábeis para suprir suas necessidades específicas, como exemplo temos os cidadãos, seus representantes e gestores, os prestadores de serviço e outros entes públicos. Já as demonstrações para fins específicos, são o oposto, englobam os usuários que detêm poderes para exigir informações contábeis para suprir seus propósitos específicos, para esse tipo de demonstrações temos como exemplo os órgãos diretivos, órgãos normativos, o Poder Legislativo e outras Instituições com poder de supervisão (IPSAS, 2010, p. 22) ¹.

O Setor Público realiza suas atividades buscando o bem-estar comum da sociedade, e não o lucro, por isso suas informações contábeis têm como característica principal prestar contas do emprego dos recursos obtidos, principalmente, por meio de tributos (CAMPOS, 2007). Segundo Dutra e Jesus (2012), tanto os cidadãos quanto as instituições com poder de supervisão utilizam essas informações geradas pelos órgãos para fiscalizar a eficiência e eficácia da utilização dos recursos públicos e a transparência desses gastos. Os gestores utilizam esses dados para procurar a melhor forma de alocar os recursos e melhorar a *accountability* da gestão pública.

Para apresentar sua prestação de contas, o setor público, utiliza o que está disposto no art. 35 da Lei nº 4.320/64. Registro da receita por arrecadação e despesa por empenho.

¹ As Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*) foram editadas pela Federação Internacional de Contadores (IFAC – *International Federation of Accountants*) e traduzidas para o português pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que também é membro do IFAC.

No regime de caixa as receitas somente são registradas quando se recebe por elas, e as despesas são reconhecidas quando é feito o devido desembolso (SOUZA et al., 2013). Já no regime de competência registra-se na ocorrência do fato gerador, para o ativo por ter o direito de receber e para o passivo por ter uma obrigação a pagar (BORGES et al., 2010).

As informações geradas pelo regime de caixa não têm acompanhado a necessidade do aumento da transparência e a responsabilização dos gestores públicos, e por isso, no estudo de Souza et al. (2013), obteve-se como resultado que os usuários creem que utilizando-se como alternativa a adoção integral do regime de competência pode resultar em melhorias informacionais para a tomada de decisão e a gestão das entidades públicas, porém esta opinião não é unânime.

Para incentivar essa transição, o IPSASB (*International Public Sector Accounting Standards Board*) emite IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*) baseadas, em sua maioria, no regime de competência e algumas exceções baseadas no regime de caixa. Estas últimas estimulam as entidades a evidenciar, voluntariamente, as informações baseadas no regime de competência, ainda que suas principais demonstrações contábeis sejam preparadas de acordo com o regime de caixa (IPSAS, 2010).

2.2 Processo de Harmonização da Contabilidade Pública Internacional

No cenário internacional, a harmonização das normas contábeis, surge como um movimento que busca atender à maximização da utilidade da informação contábil para todos os usuários (LEMES E CARVALHO, 2010).

Para comandar o processo de harmonização da contabilidade pública internacional a IFAC (*International Federation of Accountants*) foi criada em 1977, e tem como missão servir ao interesse público, promover o valor dos profissionais de contabilidade no mundo todo e falar sobre questões de interesse público. Para auxiliar nesse processo de harmonização, a IFAC constituiu o PSC (*Public Sector Committee*) em 1986, porém em 2004 foi renomeado para IPSASB (*International Public Sector Accounting Standards Board*), esse órgão tem como objetivo desenvolver normas e orientações de alta qualidade para serem utilizadas pela contabilidade de entidades do setor público e incentivar a convergência internacional (IFAC, 2014).

Assim, segundo Mapurunga, Meneses e Peter (2011), criou-se um novo contexto para a contabilidade aplicada ao setor público, onde a gestão pública valoriza mais o patrimônio e a informação.

Chan (2010) e Berger (2009) concordam que até 2002 o IPSASB importou essencialmente normas contábeis e relatórios financeiros das normas internacionais do setor privado (IFRS – *International Financial Reporting Standards*), fazendo pequenas alterações. Mas a partir de 2003, um conjunto de normas foram publicadas focadas nas áreas do setor público, como tributos e orçamento, mas ainda tem as IAS (*International Accounting Standards*) – também conhecidas como IFRS – correspondentes. Atualmente, está em discussão no âmbito do IFAC uma estrutura conceitual para a contabilidade pública.

Para Lemes e Carvalho (2010), com a adoção de uma contabilidade unificada a nível mundial, a existência de várias práticas de adoção de normas e publicação de relatórios financeiros será suprimida. Com isso, o financiamento com terceiros irá melhorar, e irá facilitar a criação de parâmetros para poder comparar as diferentes gestões financeiras e de políticas públicas, pois as diferenças contábeis levam a problemas de compreensão e interpretação. E para Nascimento (2007), estes princípios e práticas são consequência do progresso da ciência contábil e da harmonia entre as ideias dos estudiosos e técnicos mundialmente conceituados.

Entretanto, como já foi salientado anteriormente, esta opinião não é unanime e para Pigatto (2004), os pronunciamentos emitidos pelo IFAC não podem ser considerados como elementos de harmonização, pois adotam as melhores práticas do setor privado de origem anglo-americana, mesmo sendo um órgão internacional. E Lopes de Sá (2010) ressalta a instabilidade científica dessas normas, destacando que a credibilidade das demonstrações contábeis depende da credibilidade das normas, mas para sua validade como verdades, estas dependem da ciência, das teorias.

2.3 Contabilidade Pública Brasileira: Antes e Depois da Harmonização Internacional.

Segundo Lima e Castro (2013), a contabilidade pública é uma área da ciência contábil que utiliza seus conceitos, princípios e normas para gerar informação para a gestão patrimonial de uma entidade governamental - que é, segundo os autores, toda e qualquer entidade criada a partir de legislação federal, estadual, distrital ou municipal, onde é atribuída autonomia para gerir bens, direitos e obrigações públicas – buscando oferecer para a sociedade informações amplas e acessíveis sobre a gestão pública.

O fundamento constitucional da contabilidade pública no Brasil está estabelecido no art. 165, § 9º, inciso II, da Constituição Federal, expondo que cabe à lei complementar “estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta bem como

condições para a instituição e funcionamento de fundos”, porém, a referida Lei Complementar não foi editada pelo Congresso Nacional, de modo que a Lei nº 4.320/64 foi recepcionada para ocupar esta lacuna legislativa, estatuidando normas gerais do direito financeiro, para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Essas normas foram complementadas pela Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101 de 2000) que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, servindo também como ponto de referência para a Contabilidade pública.

Segundo Cruvinel e Lima (2011), pelo estágio de desenvolvimento econômico que o país se encontrava, o governo observou a necessidade de adotar procedimentos de boas práticas contábeis em harmonia com os pronunciamentos do IFAC. A percepção dessa necessidade por parte do governo foi importante, uma vez que a reforma da contabilidade governamental em países em desenvolvimento necessita de apoio político e de gestão, pois o sucesso depende da competência de mobilizar o apoio de líderes políticos que irão ajustar o nível de exigência por uma maior *accountability* e transparência (CHAN, 2010).

Tendo em vista a necessidade de mudança, em 6 de março de 2007, por meio da Portaria STN nº 136, foi criado o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos contábeis (GTCON) que tem caráter técnico e consultivo, manifestando-se por meio de recomendações e tende a reduzir divergências e duplicidades para beneficiar a transparência da gestão contábil e da racionalização de custos nos entes da Federação e do controle social. Em 2009, foram atualizadas as finalidades, atividades, organização e competências do Sistema de Contabilidade Federal (SCF), pelo Decreto nº 6.976, visando evidenciar a situação orçamentária, financeira e patrimonial da União. Mesmo com a criação do GTCON e com as atualizações do SCF, a harmonização com a contabilidade pública internacional teve início com a Portaria nº 184 de 2008.

Essa Portaria, publicada pelo Ministério da Fazenda, determina que a STN – Órgão central do Sistema de Contabilidade Federal – será responsável por promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade sobre o Setor Público (NICSP) publicadas pela IFAC e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBCASP) editadas pelo CFC.

As NICSPs já foram citadas no subitem anterior, como IPSAS, que somam 31 normas já traduzidas para o português. E as NBCASPs são conhecidas também como NBC T 16, somam um total de 11 normas publicadas até hoje (NBC T 16.1 até NBC T 16.11).

É corriqueiro encontrar na doutrina contábil a afirmação de que na área pública o regime contábil é misto, ou seja, de competência para a despesa e de caixa para a receita, esse entendimento deriva da interpretação dada ao artigo 35 da Lei nº 4.320/1964 (Zarth, 2010). E com a STN ponderando no MCASP parte III que deve-se adotar o regime de competência integral acarretou uma grande discussão, de modo que o Tribunal de Contas da União, abriu procedimento de acompanhamento a fim de examinar a legalidade das mudanças introduzidas pela Secretaria do Tesouro Nacional. A Unidade Técnica do TCU, ao manifestar-se no Processo nº TC 026.069/2008-4 entendia que:

Adoção do regime de competência para reconhecimento da receita pública não encontra amparo na Lei nº 4.320/64, que estabelece o momento da arrecadação para reconhecimento das receitas (regime de caixa), com única exceção para os créditos inscritos em dívida ativa, que devem ser reconhecidos após o transcurso do prazo para pagamento.

Entretanto, depois de ouvidos os argumentos da Secretaria do Tesouro Nacional, o Ministro Relator votou pela aplicação do regime de competência integral, acompanhado pelos demais ministros da Corte de Contas que pacificou a questão por meio da emissão do Acórdão TCU nº 158/2012.

Assim como qualquer outro ramo da contabilidade, a contabilidade patrimonial aplicada ao setor público satisfaz aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, aplicando-se o princípio da competência integral, tanto para a receita quanto para a despesa, conforme já havia se manifestado o Conselho Federal de Contabilidade por meio da Resolução nº 1.111/2007, posição ratificada pela Resolução nº 1.367/11. O regime contábil patrimonial é determinado pela Lei nº 4.320/64 a partir do artigo 83 e o artigo 35 trata sobre o regime contábil orçamentário e financeiro, como mostra a figura abaixo:

Figura 1 - Principais características da Contabilidade Orçamentária e Financeira e da Contabilidade Patrimonial

	CONTABILIDADE PATRIMONIAL	CONTABILIDADE ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA
NORMAS APLICÁVEIS	Art. 83 da Lei nº 4.320/64 Princípios de Contabilidade sob a perspectiva do setor público (Resolução CFC nº 1.111/2007). Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público (NBC TSP).	Art. 35 da Lei nº 4.320/64 Lei do Plano Plurianual Lei de Diretrizes Orçamentárias Lei do Orçamento Anual Princípios Orçamentários
CAMPO DE INVESTIGAÇÃO	Verifica todos os fatos administrativos e registra-os segundo o princípio de competência de acordo com as variações que produzem no patrimônio líquido.	Verifica todos os fatos administrativos e registra-os considerando que pertencem ao exercício: a) as receitas orçamentárias nele arrecadadas; b) as despesas orçamentárias nele legalmente empenhadas.

FONTE: Contabilidade Governamental, Silva (2011, p. 49)

Montesinos (2003) *apud* Silva (2011) entende que a Contabilidade Pública está estruturada num modelo dual, que incorpora informação econômico-financeira, elaborada em consonância com os princípios de contabilidade e informações orçamentárias, estabelecidas de acordo com os princípios orçamentários que apoiam a elaboração, aprovação e execução do orçamento. Silva (2011) entende também que a partir das requisições da Lei de Responsabilidade Fiscal e da globalização, a Contabilidade Pública apresentou grande evolução, sendo dirigida, gradualmente, a esse modelo dualista. Entretanto, o autor alerta que ao tratar de várias informações não se tornam várias contabilidades e portanto:

(...) falsa ideia da existência de diversas contabilidades aplicadas ao setor público, como é o caso das denominadas Contabilidade Orçamentária e Contabilidade Patrimonial, que na realidade representam apenas uma particularidade das organizações sem finalidade lucrativa cuja ênfase é a arrecadação e distribuição dos recursos. A ideia de que existam tais contabilidades constitui um equívoco, pois a Contabilidade é una e tem como foco a visão integral do patrimônio, que inclui as visões orçamentária e financeira como meros elementos informativos.

Para serem executadas, todas as receitas e as despesas, devem estar em um orçamento, segundo o princípio da universalidade. No setor público, o planejamento orçamentário é realizado por meio de três instrumentos: O Plano Plurianual, que engloba os programas compostos por ações, que tem metas para quatro anos; A Lei de Diretrizes Orçamentárias, que define as diretrizes para a elaboração e execução do orçamento de cada ano e; A Lei

Orçamentária Anual, essa elabora, conforme as diretrizes apresentadas na LDO, a reserva de recursos para as metas do ano.

Para Lima e Castro (2013), o orçamento público é o planejamento feito pela administração pública, por um determinado período, que busca a melhoria qualitativa e quantitativa dos serviços prestados à sociedade, por meio da planificação de receitas a serem obtidas e pelos dispêndios a serem efetuados, atendendo aos planos e programas de trabalho por ela desenvolvidos.

No plano de contas do setor federal - que tem a substituição prevista no próximo exercício (2015) – as contas são divididas em quatro sistemas: Orçamentário, são contas que tenham interferência direta no controle da execução orçamentária da receita e despesa, como autorização da LOA; Compensação, inclui contas que tem função precípua de controle; Patrimonial, onde estão classificadas as contas do ativo, passivo e ainda as variações ativas e passivas e; Financeiro, agrupa as contas que são impactadas pela arrecadação de receitas e o pagamento de despesas. De acordo com o previsto no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), as contas são classificadas de acordo com a natureza das informações que evidenciam, e se transformaram em três grupos: Patrimonial, são representadas pelas contas que integram o ativo, o passivo, o patrimônio líquido, as variações patrimoniais diminutivas e aumentativas; Orçamentária, representadas pelas contas que registram a aprovação e execução do planejamento orçamentário, incluindo restos a pagar e; Controle, são contas que registram, processam e evidenciam os atos que possam produzir modificações no patrimônio da entidade pública, bem como as contas que tenham função de controle.

Figura 2 - Classificação das Contas no Plano de Contas Único Federal

Contas Patrimoniais			
1. Ativo		2. Passivo	
1.1	Circulante	2.1	Circulante
1.2	Realizável a Longo Prazo	2.2	Exigível a Longo Prazo
1.3	Permanente	2.3	Resultados de Exercícios Futuros
1.4	Compensado	2.4	Patrimônio Líquido
		2.5	Compensado
Contas de Resultado			
3. Despesas		4. Receitas	
3.3	Correntes	4.1	Correntes
3.4	Capital	4.2	Capital
		4.3	Deduções da Receita
5. Resultado Diminutivo do Exercício		6. Resultado Aumentativo do Exercício	
5.1	Orçamentário	6.1	Orçamentário
5.2	Extra Orçamentário	6.2	Extra Orçamentário
5.3	Custos e Despesas	6.3	Resultado Apurado

FONTE: Contabilidade Pública, Lima e Castro (2013, p. 113).

Segundo a Lei nº 4.320/64, em seu artigo 105, o Balanço Patrimonial demonstrará os ativos financeiros e permanentes, os passivos financeiros e permanentes o saldo patrimonial e as contas de compensação. Essa divisão era feita para facilitar a apuração do Superávit Financeiro, necessário para a abertura de créditos adicionais no exercício seguinte (Lei nº 4.320/64, art. 43).

Conforme previsto no PCASP (MCASP, parte IV, p. 15) as contas são classificadas em oito grupos, e o registro contábil deve ser feito por meio de partidas dobradas e os lançamentos de débito e crédito devem ser feitos nos grupos de mesma natureza da informação (Patrimonial, Orçamentária ou de Controle).

Figura 3 - Classificação das Contas – PCASP

Informações de Natureza Patrimonial			
1. Ativo		2. Passivo	
1.1	Circulante	2.1	Circulante
1.2	Não Circulante	2.2	Não Circulante
		2.3	Patrimônio Líquido
3. Variação Patrimonial Diminutiva (VPD)		4. Variação Patrimonial Aumentativa (VPA)	
3.1	Pessoas e Encargos	4.1	Impostos, Taxas e Contribuições de Melhorias
3.2	Benefícios Previdenciários e Assistenciais	4.2	Contribuições
...		...	
3.9	Outras VPD	4.9	Outras VPA
Informações de Natureza Orçamentária			
5. Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento		6. Controles da Execução do Planejamento e Orçamento	
5.1	Planejamento Aprovado	6.1	Execução do Planejamento
5.2	Orçamento Aprovado	6.2	Execução do Orçamento
5.3	Inscrição de Restos a Pagar	6.3	Execução de Restos a Pagar
Informações de Natureza Típica de Controle			
7. Controles Devedores		8. Controles Credores	
7.1	Atos Potenciais	8.1	Execução dos Atos Potenciais
7.2	Administração Financeira	8.2	Execução da Adm. Financeira
7.3	Dívida Ativa	8.3	Execução da Dívida Ativa
7.4	Riscos Fiscais	8.4	Execução dos Riscos Fiscais
7.8	Custos	8.8	Apuração de Custos
7.9	Outros Controles	8.9	Outros Controles

FONTE: PCASP (MCASP, Parte IV, p. 16).

E para se calcular o Superávit Financeiro, o controle de financeiro e permanente não será mais realizado em contas contábeis, e sim por meio de propriedades utilizados pelo sistema informatizado (IPC 00, 2013, p. 8).

Na busca de padronizar o plano de contas dos entes da Federação, o PCASP, em sua relação de contas, detalhou-as até o sétimo nível, com exceção das contas de consolidação (intra ou inter) que vão até o quinto nível. A Portaria STN nº 634/2013 traz que os entes da Federação poderão especificar as contas a partir do sétimo nível e quinto para as contas de consolidação, quando tais contas não existirem no PCASP e o ente perceber ser necessário seu detalhamento.

Como referência para auxiliar o detalhamento do plano de contas a partir dos níveis trazidos pelo PCASP, a IPC 00 (Instruções de Procedimentos Contábeis), que aborda o plano de transição para a implantação da nova contabilidade, traz, em seu anexo III, um modelo detalhado elaborado com base em estudos que tinham como objetivo analisar a legislação vigente, as normas e o atendimento às necessidades do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI) – novo sistema de coleta de dados contábeis e fiscais dos entes da Federação que deverá ser implantado nos próximos anos.

A Lei nº 4.320/64 traz que a estrutura das demonstrações contábeis do setor público ainda está com os seus ativos e passivos sendo utilizados para verificar déficits e superávits, fundamentada no controle do orçamento público. O art. 101 desta lei, traz que os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, além de outros quatro demonstrativos. O MCASP parte V (DCASP – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público) apresenta os seis demonstrativos que serão utilizados: Balanço Patrimonial, Balanço Financeiro, Balanço Orçamentário, Demonstração das Variações Patrimoniais, Demonstração dos Fluxos de Caixa e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

A Portaria STN nº 634/2013 trouxe para a contabilidade pública a obrigatoriedade da adoção dos procedimentos previstos na parte II do MCASP, até esse ano, que inclui a depreciação, a amortização, a exaustão, a redução ao valor recuperável e a reavaliação, quando for o caso. Para a adoção desses procedimentos (que não foram modificados, mas sim implantados) os entes públicos deverão realizar uma verificação no inventário, baixando como perdas os ativos que não estão sendo aproveitados e não tem valor de venda por serem obsoletos ou estarem quebrados, e ajustando o valor contábil registrado dos bens em uso para o seu valor justo. Viana, et al (2013), denota a necessidade, por parte dos órgãos do setor público, de estabelecer diretrizes mais técnicas e específicas acerca dos procedimentos anteriores à depreciação, acredita que isso acontece pelas normas se preocuparem principalmente com os aspectos conceituais e menos com a parte operacional.

Mesmo sendo criado para atender a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/00), o Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF) tem auxiliado na melhoria da prestação de contas dos entes públicos, padronizando os demonstrativos fiscais nos três níveis de governo. Este Manual constitui regras de harmonização a serem analisadas e adotadas pela Administração Pública, de forma permanente, para a elaboração do Anexo de Riscos Fiscais (ARF), do Anexo de Metas Fiscais (AMF), do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e do Relatório de Gestão Fiscal (RGF) (MDF, 2012).

Também criado para atender a LRF, o Sistema de Informação de Custos (SIC) tem como objetivo auxiliar nas decisões governamentais que conduzam à melhor alocação dos recursos públicos, e verifica espaços para a melhoria de serviços destinados à população, como exemplo, o sistema proporciona instrumentos de análise para a eficácia, a eficiência, a economicidade e a avaliação dos efeitos da utilização dos recursos públicos. Utiliza dados dos sistemas de governo como base para gerar informações, principalmente contábeis e financeiras. E para Monteiro, et al. (2010), o SIC do Governo Federal mostra-se como um marco histórico no desenvolvimento de sistemas gerenciais de apoio à tomada de decisão na esfera do setor público, por sua abrangência, e também por sua metodologia de construção e implantação.

Para Nascimento (2007), o grande desafio para a reforma da contabilidade pública brasileira, é o de conciliar as normas e diretrizes aceitas internacionalmente e reuni-las em uma única base teórica e técnica, respaldando-se na legislação, para inserir-se no rol de países que a contabilidade governamental representa uma fonte confiável de informações, permitindo a comparação internacional e estando em conformidade com a evolução da ciência contábil.

3. METODOLOGIA

3.1 Procedimentos de Pesquisa

O método de uma pesquisa pode ser percebido como o roteiro, procedimentos e técnicas utilizadas para atingir seu objetivo (PEREIRA, 2012).

Segundo Prodanov e Freitas (2013), o método científico utilizado em uma pesquisa pode ser de abordagem – que proporciona ao pesquisador normas gerais, com a proposta de estabelecer uma ruptura entre objetivos científicos e não científicos (ou de senso comum) – ou de métodos de procedimentos (meios técnicos da investigação) – que relacionam os procedimentos técnicos a serem adotados pelo pesquisador dentro de uma área de conhecimento, são etapas de investigação e são menos abstratos.

Considerando o que foi contextualizado acima, esta pesquisa utiliza métodos de meios técnicos da investigação, por se tratar de um estudo de caso realizado na Universidade de Brasília, mas dentro desse método existem sete que são os mais adotados nas ciências sociais: o histórico, o experimental, o observacional, o comparativo, o estatístico, o clínico e o monográfico (PEREIRA, 2012).

Serão utilizados os métodos observacional, estatístico e monográfico, que de acordo com Prodanov e Freitas (2013) o observacional observa algo que acontece ou já aconteceu, o estatístico se fundamenta na aplicação da teoria estatística da probabilidade auxiliando a investigação, e o monográfico visa examinar o tema selecionado, observando todos os fatores que o influenciam, analisando-o em todas as suas aparências, e para Gil (2008), “o método monográfico parte do princípio de que o estudo de um caso em profundidade pode ser considerado representativo de muitos outros, ou mesmo de todos os casos semelhantes”.

Os métodos e técnicas de pesquisa quanto a forma de abordagem, segundo Pereira (2012), pode ser entendida como a forma escolhida pelo pesquisador para verificar se os fatos são verdadeiros e explicar, de maneira consistente, os fenômenos examinados – existindo dois grandes métodos: quantitativo e qualitativo. Para o referido autor, o método quantitativo tem como principal característica quantificar os dados, tanto no momento da coleta quanto no momento do tratamento, por meio de técnicas de estatística simples (percentual, média, desvio-padrão, entre outros) ou complexa (coeficiente de correlação, análise de regressão, análise multivariadas, entre outros). E no método qualitativo as informações nele obtidas são analisados de forma individual, não podendo ser quantificadas.

Esta pesquisa adotará, quanto a forma de abordagem, o método quantitativo e qualitativo, pois o questionário terá seus resultados analisados conforme a porcentagem obtida em cada pergunta, e na entrevista, as respostas obtidas serão comparadas com as porcentagens dos questionários e com os resultados esperados pela STN.

Quanto à natureza, para Prodanov e Freitas (2013) e para Pereira (2012), podem ser classificadas em: pesquisa básica – tem como objetivo gerar conhecimentos novos e úteis para o avanço da ciência, envolvendo verdades e interesses universais – e pesquisa aplicada – tem como propósito gerar conhecimento para aplicação prática e dirigido, para solucionar problemas específicos, envolvendo verdades e interesses locais. E esta será uma pesquisa básica, pois busca averiguar como essas mudanças têm afetado a rotina contábil e se houve mudança da relevância no processo de tomada de decisão da UnB.

Com relação aos objetivos pode ser uma pesquisa exploratória, descritiva e explicativa e quanto aos procedimentos técnicos, a pesquisa pode ser bibliográfica, documental, experimental, levantamento, estudo de caso, *ex post facto*, pesquisa-ação e participante.

Quanto aos objetivos a pesquisa será descritiva, pois visa descrever as características de determinada população ou fenômeno, ou o estabelecimento de razão entre variáveis (PRODANOV E FREITAS, 2013) e quanto aos procedimentos será um levantamento (survey) que envolve a interrogação direta de pessoas, cujo o comportamento deseja-se conhecer (PEREIRA, 2012).

3.2 População e Características da Amostra

A população deste trabalho são os setores de contabilidade do setor público brasileiro, pois a todos se aplicam as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. E a amostra é não probabilística intencional – são escolhidos sujeitos que representem o “bom julgamento” da população (PEREIRA, 2012) – utilizando a UnB pela acessibilidade aos dados e aos funcionários do setor.

3.3 Modelo de Investigação e Coleta de Dados

Como modelo de investigação serão utilizados a entrevista padronizada (já tem suas questões pré-estabelecidas) e o questionário auto aplicado (apresentado por escrito aos respondentes), presentes nos apêndices A e B, respectivamente. Para Gil (2008), entrevista é a técnica que o investigador se apresenta frente ao investigado buscando coletar dados utilizando-

o como fonte de informação, sendo uma forma de integração social, e o questionário é uma técnica de investigação composta por um conjunto de perguntas que são submetidas a pessoas com o propósito de obter informações para descrever a amostra pesquisada.

O questionário será aplicado aos servidores da Diretoria de Contabilidade da UnB, totalizando 21 servidores dos 40 que trabalham na DCF, e encontram-se divididos em 6 setores (Direção, Execução Contábil, Coordenação de Análise Contábil, Coordenação de Execução Orçamentária, Tesouraria e Prestação de Contas), para conhecer a visão de quem coloca em prática as NBCASPs, e em que nível está a convergência e o conhecimento dos servidores sobre o assunto. A entrevista será feita com o diretor do setor, para, além de confirmar os resultados do questionário, poder avaliar se as mudanças trazem benefícios ou malefícios para a gestão pública e se estão gerando informações úteis para o processo de tomada de decisão, apontando exemplos do cotidiano do setor sucedidos da implantação da nova contabilidade, a fim de ter informações baseadas em elementos fáticos para responder a questão problema desta pesquisa.

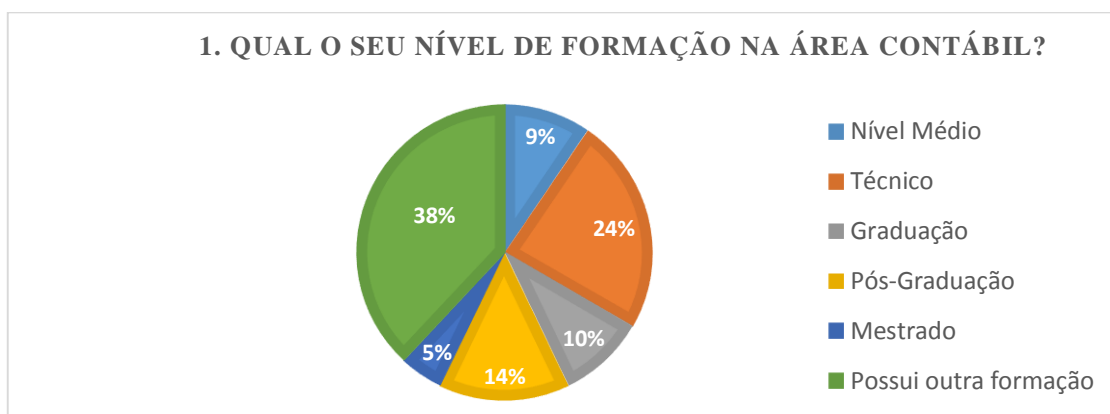
4. ANÁLISE DE DADOS

4.1 Diretoria de Contabilidade da UnB e a Preparação dos Servidores para as NBCASP

A Diretoria de Contabilidade da UnB (DCF – Diretoria de Contabilidade e Finanças), situada no prédio da Reitoria da universidade, tem em torno de quarenta funcionários, porém no dia da aplicação do questionário só estavam presentes vinte e um, divididos nos seguintes setores: Prestação de Contas (três pessoas), Direção (duas pessoas), Tesouraria (quatro pessoas), Coordenação de Execução Orçamentária (quatro pessoas), Execução Contábil (seis pessoas) e Coordenação da Análise Contábil (duas pessoas).

Mesmo se tratando do setor de contabilidade, na UnB 47% dos servidores possuem formação em outra área, como administração, economia e gestão de RH, ou somente em nível médio (Gráfico 1).

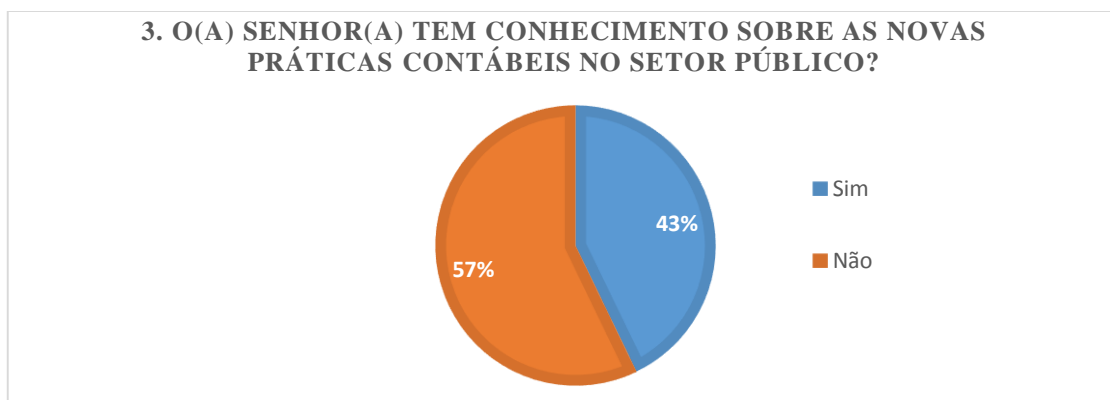
Gráfico 1 – Capacitação Profissional dos Servidores do Setor



Fonte: Elaboração própria.

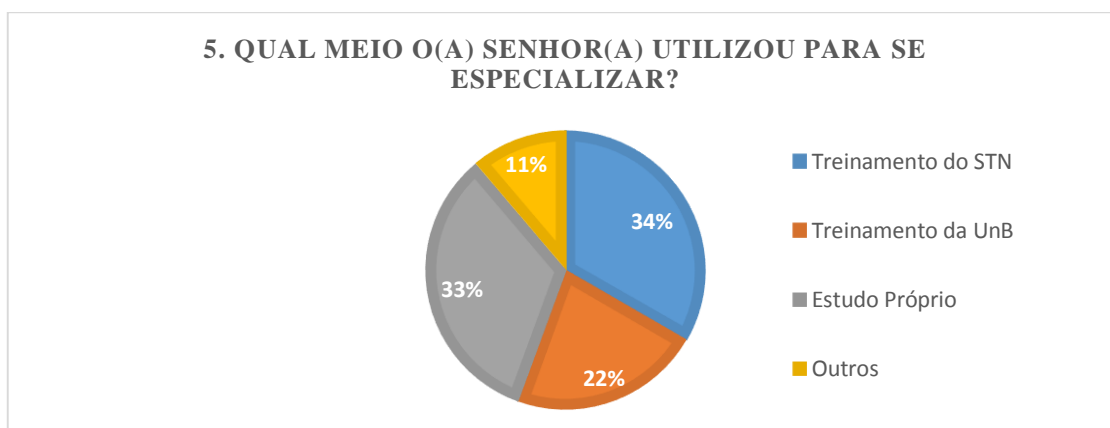
Dessas dez pessoas que representam os funcionários que não tem formação na área contábil, a maior parte encontra-se no setor de Prestação de Contas (três pessoas) e de Execução Orçamentária (cinco pessoas), os outros estão nos setores de Direção (uma pessoa) e Coordenação de Execução Orçamentária (uma pessoa).

Ao serem questionados com relação às mudanças na contabilidade pública, verificou-se que 57% dos funcionários não tem conhecimento sobre o que está acontecendo (Gráfico 2).

Gráfico 2 – Conhecimento sobre as Mudanças na Contabilidade Pública

Fonte: Elaboração própria.

Os doze servidores que responderam negativamente (57%), encontram-se nos setores de Direção e de Prestação de Contas, onde ninguém, entre os que responderam o questionário (cinco pessoas), tem ciência sobre o assunto, e nos outros setores, dois são funcionários da Tesouraria, dois da Execução Contábil e três da Coordenação da Execução Orçamentária que não têm esse conhecimento. E dentre os nove funcionários que responderam que tem conhecimento sobre as novas práticas contábeis oito afirmaram que estão qualificados para a nova contabilidade, especializando-se pelos meios descritos no Gráfico 3:

Gráfico 3 – Meios de Especialização Utilizados

Fonte: Elaboração própria.

Verificou-se que os resultados contraídos com estes questionamentos têm apresentado relação com as funções desempenhadas em cada setor, demonstrando que a qualificação foi direcionada àqueles que efetivamente aproveitariam as novas competências no exercício das suas funções.

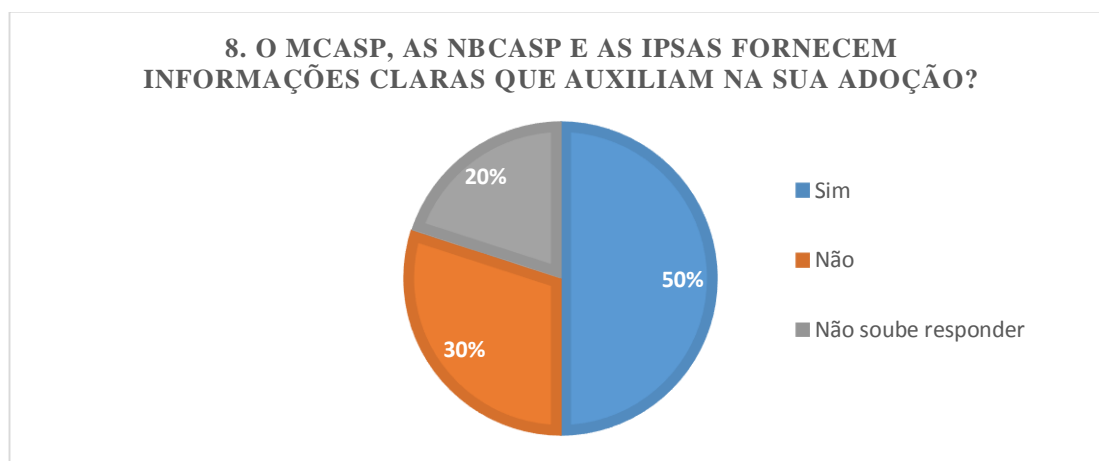
Quando perguntado sobre como os funcionários do setor estão sendo preparados para a nova contabilidade pública, o Diretor de Contabilidade e Finanças, confirmou os achados dos questionários explicando que anualmente a universidade investe em capacitação, e a Diretoria de Contabilidade e Finanças utiliza esses recursos para capacitar o pessoal, levando-os aos cursos que a STN, a ESAF (Escola de Formação Fazendária), a FACE (Faculdade de Administração, Contabilidade e Economia) da UnB e outras instituições promovem. E, de acordo com o site da STN, os treinamentos de servidores e gestores públicos são baseados no MCASP, no MDF e no SICONFI, para reciclar, aperfeiçoar e gerar conhecimento atualizado sobre as novas práticas contábeis (STN, 2014).

4.2 Implantação da Nova Contabilidade Pública na UnB

O MCASP foi elaborado e aprovado pela STN, como uma de suas competências estabelecidas no Decreto nº 6.976/09, para auxiliar, orientar e amparar à gestão patrimonial com relação às normas e procedimentos contábeis.

Para 50% dos funcionários, não só o MCASP, como também as normas (NBCASP e IPSAS) fornecem informações claras para a sua adoção (Gráfico 4).

Gráfico 4 – Investigação da Clareza das Informações – MCASP, NBCASP e IPSAS



Fonte: Elaboração própria.

Apesar da clareza alegada pela maioria dos respondentes, essa questão seria secundário de acordo com o diretor do setor, que explicou que as novas rotinas contábeis são implantadas automaticamente no SIAFI pela STN, sendo ela quem gerencia essas mudanças, e o SIAFI é a única ferramenta utilizada pela UnB para a implantação da nova contabilidade pública, pois é

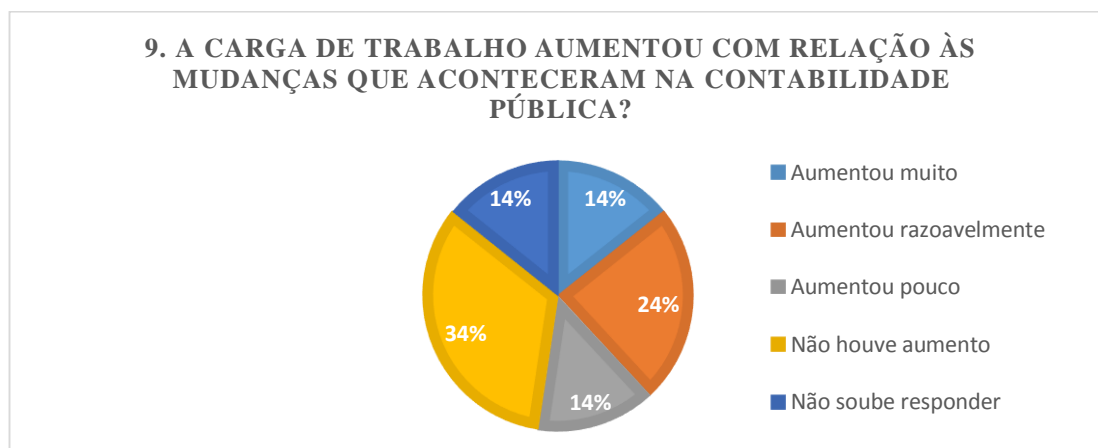
o instrumento fundamental empregado para registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal.

Assim, por as implantações serem feitas automaticamente no SIAFI pela STN, a Diretoria de Contabilidade da UnB depende da STN, e como a UnB está estabelecida na esfera do governo Federal é obrigatório a utilização do SIAFI. Tal questão se mostra mais relevante para alguns estados e municípios que adotam um sistema próprio, tendo a STN apenas caráter normativo.

Mesmo sendo submisso às condições da STN, a UnB teve competência para gerenciar, de acordo com o diretor entrevistado, a introdução da depreciação dos bens móveis, que é feita desde 2010.

As mudanças na rotina contábil, na visão dos servidores da Diretoria de Contabilidade da UnB, não têm trazido mudanças relevantes para 68% dos respondentes (Gráfico 5), já para o Diretor dos Santos, a carga de trabalho irá aumentar no início, por não conhecerem as rotinas sistêmicas, mas ficará mais equilibrado com o passar do tempo, pois cairá na rotina e se tornará automático.

Gráfico 5 – Aumento na Carga de Trabalho com Relação às Mudanças Contábeis



Fonte: Elaboração própria.

Dentre os servidores que souberam responder, e considerando a função de cada setor e funcionário, das três pessoas que responderam que o aumento na carga de trabalho foi muita, uma é do setor de Execução Contábil, outra é da Coordenação de Análise Contábil e a última é da Tesouraria. Com base nas cinco pessoas que responderam que aumentou razoavelmente, duas são da Prestação de Contas, uma é da Execução Contábil, outra é da Coordenação de Análise Contábil e a seguinte é da Tesouraria. Dentre as três que responderam que o aumento foi pouco uma é da Execução Contábil, outra é da Tesouraria e a outra é da Coordenação da

Execução Orçamentária. E com relação às sete pessoas que responderam que não houve aumento, três são da Coordenação de Execução Orçamentária, duas são da Execução Contábil, uma é da Prestação de Contas e outra da Tesouraria.

Tendo em vista que uma das principais mudanças estruturais tem previsão para ser implantada somente no ano de 2015, que é o PCASP, e que ainda existem outras mudanças previstas para serem aderidas, estima-se que haja um aumento em alguns setores, de acordo com o diretor, os setores financeiros (empenho, liquidação e pagamento) terão sua carga de trabalho operacional e técnica acrescida com o estabelecimento do PCASP, para a análise contábil será maior o nível de exigência em relação ao passado e para os setores contábeis de apoio (prestação de contas e obrigações acessórias) a carga de trabalho não será alterada.

4.3 Principais Mudanças na Contabilidade Pública da UnB

Tanto no questionário quanto na entrevista, indagou-se sobre as principais alterações na contabilidade pública, como a adoção do regime de competência para a contabilização das receitas, a implantação do PCASP, DCASP e dos Sistemas de Contas, a adoção da Depreciação, Amortização, Exaustão, a aplicação do Teste de *Impairment*, e a implantação do Sistema de Informação de Custos. Algumas práticas ainda não foram inseridas e a parte dos entrevistados do setor não tem certos conhecimentos específicos.

O regime adotado na UnB segue o art. 35 da Lei 4.320/64, que estabelece receita por arrecadação e despesa por empenho. Quando perguntado sobre o porquê dessa adoção, o diretor da DCF, informou que as arrecadações da UnB são feitas por meio da Guia de Recolhimento da União (GRU), e nesse caso, somente após a arrecadação que é feita a contabilização. E ainda ressaltou que, para a adoção do regime de competência, é necessária a criação de uma estrutura dentro da universidade para gerenciar as receitas, pois o volume de recebimentos é muito grande e os lançamentos são feitos automaticamente, mas por enquanto não existe projeto da universidade para a sua implementação. Contudo, a STN prevê implantar no SIAFI, no início de 2015, a contabilização das receitas com base no regime de competência por meio de lançamentos automatizados. A adoção do regime de competência, para a STN, tem como objetivo evidenciar os fatos modificativos no patrimônio, não deixando de cumprir, no momento da arrecadação, o previsto na visão orçamentária, havendo o registro em contas específicas. Buscando, assim, de maneira harmônica evidenciar e conciliar as variações patrimoniais e a execução orçamentária que ocorreu no período na entidade.

Como já dito anteriormente, o PCASP, o DCASP e os Sistemas de Contas somente serão implantados em janeiro de 2015, segundo previsão da STN, mas o diretor acredita que as implantações serão importantes para auxiliar a realização das operações contábeis, e na visão da STN, por unificar os lançamentos contábeis referentes aos registros dos atos e fatos praticados pelos gestores públicos e os registros serem lançados no mesmo momento que acontecem, a contabilidade se tornaria fonte de informação confiável e instantânea.

Esses resultados demonstram que também no setor público o papel do contador tem se alterado, afastando-se do papel de executor de registros (*bookkeeper*), apesar de manter a responsabilidade da supervisão técnica, para, com base na atividade de Contabilidade (*accounting*) da entidade, interpretar e comunicar a todos os gestores da entidade e seus *stakeholders* os riscos associados aos fenômenos direcionadores do desempenho da entidade e seus administradores (NAKAGAWA, 2007).

A respeito do registro de fatos específicos, o MCASP determina que inicialmente o órgão ou a entidade devem registrar seus ativos das contas de Estoques, Imobilizado e Intangível, por exemplo, pelo seu valor de custo ou valor justo, adotando, em seguida, os métodos de mensuração depois do reconhecimento inicial, para que o balanço patrimonial reflita a realidade dos seus elementos patrimoniais. Para a maioria dos servidores do setor, a obrigatoriedade da implantação da depreciação, amortização e exaustão é útil ou muito útil (Gráfico 6).

Gráfico 6 – Utilidade da Adoção da Depreciação, Amortização e Exaustão



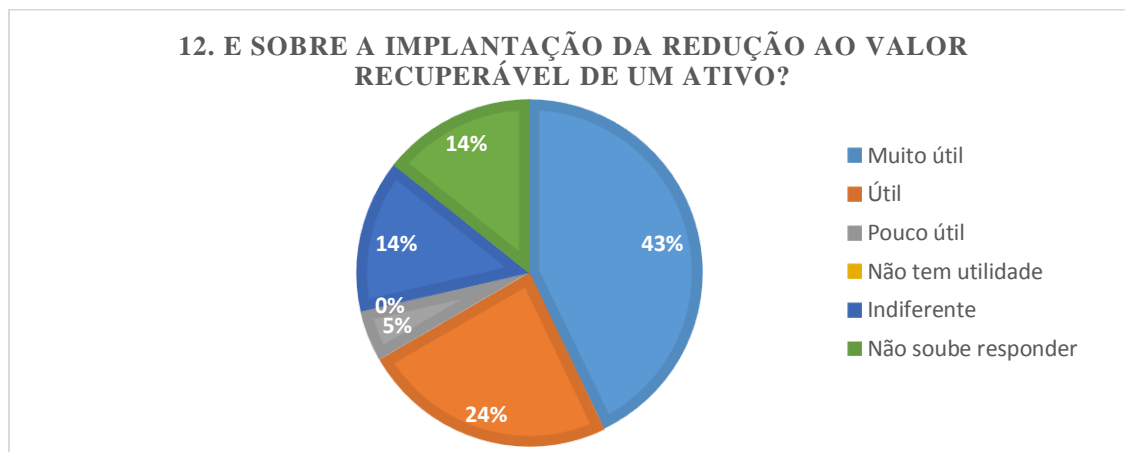
Fonte: Elaboração própria.

O diretor da DCF, concorda com 38% dos funcionários e também acha que a informação gerada pela adoção da depreciação, amortização e exaustão são muito úteis, porém ressalta que

essas informações ainda não influenciam na tomada de decisão do primeiro escalão. Como já foi dito anteriormente, a depreciação foi implantada na UnB em 2010, porém a amortização e a exaustão não estão sendo contabilizadas por falta de *software* de gestão. Para a STN, a escolha do método de depreciação fica a cargo da entidade, podendo ter variação no período ou na taxa de depreciação de bens de mesma classificação (dependendo da qualidade do bem ou forma de utilização), por isso a divulgação do método adotado, o período estimado de vida útil ou a taxa utilizada, é importante para o usuário, fornecendo informações que ajudam a revisar as políticas utilizadas e facilita a comparação com outras entidades.

O Teste de *Impairment* (Redução ao Valor Recuperável) também foi considerado útil e muito útil para a maioria dos servidores da DCF (Gráfico 7).

Gráfico 7 – Utilidade da Adoção do Teste de *Impairment*

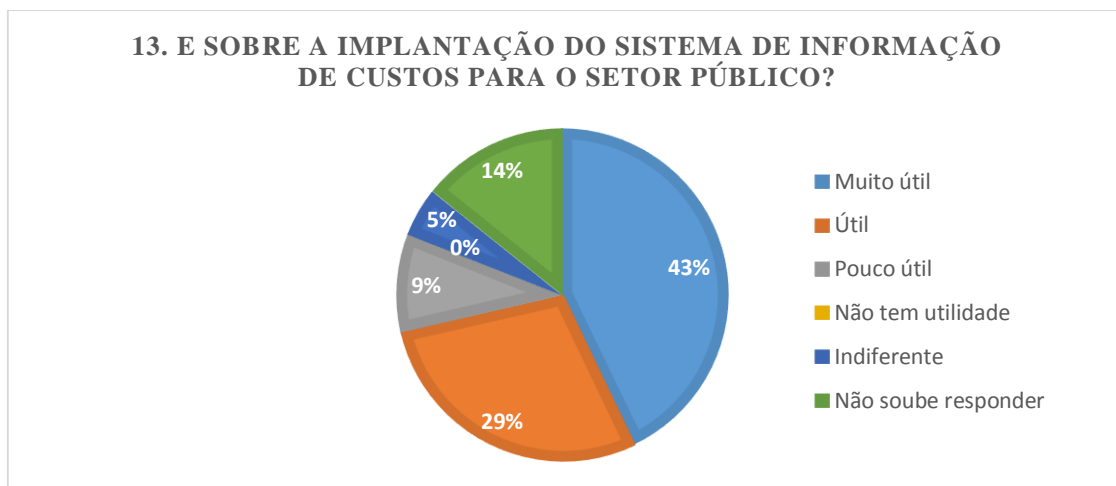


Fonte: Elaboração própria.

Segundo a STN, é de responsabilidade das entidades avaliar se algum ativo imobilizado ou intangível possa ter sofrido perda por irrecuperabilidade, que acontece quando o valor contábil está acima do valor que seria recuperado com a venda desse ativo.

Para a STN, a implantação da depreciação, da amortização, da exaustão e da redução ao valor recuperável, fará com que o patrimônio público seja melhor estimado, tanto na visão do valor contábil não superar seu valor recuperável, quanto na visão da sua vida útil.

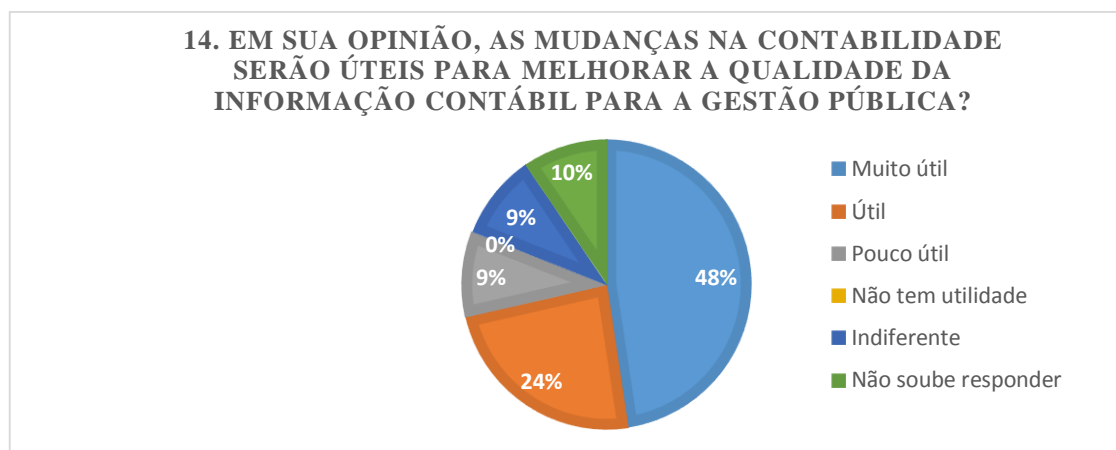
A UnB participa ainda de um projeto piloto no Ministério da Educação (Órgão superior) com outras três universidades para a implantação do SIC, e segundo o diretor da DCF, provavelmente será implantado em 2015, e servirá para controlar os custos, podendo ser utilizado no futuro para a gestão do Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) das unidades. Para os servidores, em sua maioria, a implantação do SIC será muito útil para nove pessoas e útil para seis, totalizando 72% dos entrevistados (Gráfico 8).

Gráfico 8 – Utilidade da Implantação do SIC

Fonte: Elaboração própria.

Entretanto, de acordo com o diretor da DCF, mesmo com a adoção do SIC programada, desde 2002 a universidade utiliza um sistema próprio de custos, onde consegue demonstrar, por exemplo, o custo por aluno e informar ao TCU.

Sobre a questão que busca saber sobre a opinião dos funcionários da DCF sobre a utilidade das mudanças na contabilidade para melhorar a qualidade da informação contábil para a gestão pública, obteve-se o seguinte resultado (Gráfico 9):

Gráfico 9 – Utilidade da Melhoria da Qualidade da Informação

Fonte: Elaboração própria.

De acordo com o diretor, as mudanças têm gerado informações contábeis de melhor qualidade, e a tendência é que melhore ainda mais, tornando as informações contábeis mais acessíveis. Destacando o ponto em que a universidade deixará de fazer a contabilidade

orçamentária para controlar o patrimônio, com a implantação das Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD) e as Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA).

Essas modificações na contabilidade pública influenciam o processo de tomada de decisão e são muito úteis, pois, de acordo com o diretor da DCF em exercício, atualmente, o Magnífico Reitor, para tomar algumas decisões necessita da consultoria da contabilidade e do orçamento, considerando as dificuldades que se tem com relação ao financeiro e ao orçamento, para que não haja prejuízo financeiro ou danos ao erário.

5. CONCLUSÃO

Esta pesquisa realizou na UnB um levantamento, com o objetivo de averiguar como essas mudanças têm afetado a rotina contábil e se houve mudança da relevância no processo de tomada de decisão.

Para responder a pergunta da pesquisa foi realizada uma entrevista com o Diretor da DCF, e aplicado um questionário com os servidores do setor, para verificar a capacitação dos servidores com relação à nova contabilidade pública, identificar o nível de implantação da mesma na UnB, investigar sobre as mudanças na rotina contábil, se trouxeram melhoria/retrocesso para a contabilidade da UnB, analisar qual a percepção da relevância das mudanças no processo de tomada de decisão e comparar os resultados obtidos com os resultados esperados pela STN.

Dentro dos limites encontrados na implantação das NBCASP na UnB, por ser dependente da STN, os objetivos tanto gerais como específicos puderam ser apurados, respondendo o problema da pesquisa, onde mesmo que parte das novas práticas só serão implantadas em 2015, alguns setores específicos começaram a sentir as mudanças da implantação.

Com relação a percepção da relevância das mudanças no processo de tomada de decisão da UnB, algumas práticas, como a depreciação, não são utilizadas, mas a contabilidade tem uma grande importância no auxílio para a tomada de decisão. Entretanto, algumas respostas obtidas foram divergentes, o que mostra que ainda existem dúvidas sobre a implantação das NBCASP.

Observou-se com esta pesquisa que o papel do contador no setor público tem se alterado, pois tem se afastado do ofício de executor de registros, com a criação de sistemas que automatizam as operações, entretanto mantém o dever de supervisionar as técnicas praticadas, para se aproximar do papel de interpretar e comunicar a todos os gestores da entidade e seus *stakeholders* os fatos reconhecidos pela contabilidade, auxiliando no processo de tomada de decisão e *accountability*.

Considerando que o conhecimento sobre esse assunto não é absoluto e que sempre se pode buscar melhorar, partindo do escopo da presente pesquisa, sugere-se replicá-la em outros entes do governo, de preferência nas outras esferas (estados e municípios), para conseguir avaliar o impacto das mudanças em outros sistemas, sem a forte influência da STN na implantação das NBCASP. Como continuidade a este trabalho, sugere-se também, após a implantações em 2015, focar em aspectos mais específicos, como a dificuldade de realizar o teste de *impairment* em todos os bens, ou os resultados obtidos com o novo PCASP e DCASP.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BERGER, T. M. M. *IPSAS Explained: A Summary of International Public Sector Accounting Standards*. West Sussex: John Wiley & Sons Ltd, 2009.

BORGES, T. B. et al. Desmistificação do Regime Contábil de Competência. *Revista de Administração Pública (RAP)*, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 877-901, 2010.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

_____. Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI – Perguntas e Respostas e VII – Exercício Prático, da 5ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Portaria nº 437, de 12 de julho de 2012.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Cria o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis, dispondo sobre sua composição e funcionamento. Portaria nº 136, de 6 de março de 2007.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Instruções de Procedimentos Contábeis: Plano de Transição para Implementação da Nova Contabilidade. IPC 00, 2013.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Demonstrativos Fiscais: Aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. 5ª ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2012.

_____. Tribunal de Contas da União. Acórdão Acompanhamento Secretaria do Tesouro Nacional nº 158/2012. Relator: CARREIRO, Raimundo. Publicado no site do TCU em 01/02/2012. Disponível em: <<http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/ServletTcuProxy>>.

CAMPOS, C. S. *Informações Contábeis do Setor Público: Estudo de Caso do Balanço Financeiro da União*. Brasília: Câmara dos Deputados/Tribunal de Contas da União, 2007.

CHAN, J. L. As NICSPS e a Contabilidade Governamental de Países em Desenvolvimento. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, v. 4, n. 1, p. 1-17, 2010.

CRUVINEL, D. P.; LIMA, D. V. Adoção do Regime de Competência no Setor Público Brasileiro sob a Perspectiva das Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, v. 5, n. 3, p. 69-85, 2011.

DUTRA, T. A. G. L.; JESUS, M. A. J. *Adoção do Regime de Competência e Convergência com as Normas Internacionais na Contabilidade Pública: Um Estudo Comparado entre Brasil e Países Desenvolvidos da OCDE*. Portugal: AECA, 2012. Monografia Apresentada no XV Encuentro AECA.

GIL, A. C. *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

IFAC. *About IPSASB*. Disponível em: <<http://www.ifac.org/public-sector/about-ipsasb>>. Acesso em: 07 out. 2014.

IFAC. *History*. Disponível em: <<http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history>>. Acesso em: 07 out. 2014.

IFAC. *Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público*. Tradução de Conselho Federal de Contabilidade, 2010.

IFAC. *Organization Overview*. Disponível em: <<http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview>>. Acesso em: 07 out. 2014.

IUDÍCIBUS, S. et al. *Manual de Contabilidade Societária*. FIECAFI. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LEMES, S.; CARVALHO, L. N. G. *Contabilidade Internacional para Graduação*. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LIMA, D. V.; CASTRO, R. G. *Contabilidade Pública: Integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

LOPES DE SÁ, A. *Normas Internacionais e Fraudes em Contabilidade: Análise Crítica Introdutiva Geral e Específica*. 1ª ed. Curitiba: Juruá, 2014.

MAPURUNGA, P. V. R.; MENESES, A. F.; PETER, M. G. A. O Processo de Convergência das Normas Internacionais de Contabilidade: Uma Realidade nos Setores Privado e Público Brasileiros. *Revista Controle*, v. 9, n. 1, p. 87-107, 2011.

MONTEIRO, A. O.; MELO, M. S. *Processo de Institucionalização das Novas Práticas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: O Caso da Universidade Federal do Recôncavo da Bahia*. IX SEGeT – Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia, 2012.

MONTEIRO, B. R. P. et al. *O Processo de Implantação do Sistema de Informação de Custos do Governo Federal do Brasil*. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2010.

MONTESIANOS, V. J. Panorama Actual de la Contabilidad Pública: Análisis de la Situación Española dentro de su Entorno Internacional. *Revista de la Economía Pública, Social y Cooperativa*, p. 159-185, 2003.

NAKAGAWA, M. *Accountability: A Razão de ser da Contabilidade*. *Revista Contabilidade & Finanças*, São Paulo, v. 18, n. 44, 2007.

NASCIMENTO, L. S. *A Reforma da Contabilidade Governamental Brasileira: A Necessária Revisão dos Preceitos Vigentes em Face das Demandas de Informações e do Esforço de Harmonização Nacional e Internacional*. Brasília: ESAF, 2007. Monografia Premiada com o Terceiro Lugar no Prêmio XII Prêmio Tesouro Nacional – 2007. Tributação, Orçamento e Sistemas de Informação sobre Administração Financeira Pública.

PEREIRA, J. M. *Manual de Metodologia da Pesquisa Científica*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

PIGATTO, J. A. M. *Estudo Comparativo dos Regimes Contábeis Governamentais*. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004. Disponível em <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-23012008-010207/>>. Acesso em: 14 out. 2014.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. *Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Científico*. 2ª ed. Novo Hamburgo: Universidade Feevale, 2013.

SANTOS, T. M. *Entrevista Complementar para Trabalho de Conclusão de Curso*. Entrevista concedida a Sabrina Souto Maior.

SILVA, L. M. *Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo da Nova Contabilidade Pública*. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SOUSA, R. G. et al. Regime de Competência no Setor Público Brasileiro: Uma Pesquisa Empírica sobre a Utilidade da Informação Contábil. *Revista de Contabilidade Financeira (USP)*, São Paulo, v. 24, n. 63, p. 219-230, 2013.

STN. *SIAFI – Objetivos*. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/objetivos>>. Acesso em: 21/11/2014.

STN. *Plano de Contas*. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/modelo-artigo-siafi/-/asset_publisher/G4pwX6fShrZj/content/plano-de-contas>. Acesso em: 21/11/2014.

VIANA, C. C. et al. Implantação da Depreciação no Setor Público e Procedimentos Contábeis: Um Estudo em uma Instituição Pública de Ensino Superior. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, Florianópolis, v. 10, n. 20, p. 113-138, 2013.

APÊNDICE A – ROTEIRO PARA ENTREVISTA



Universidade de Brasília - UnB
Faculdade de Administração, Contabilidade e Economia – FACE
Departamento de Ciências Contábeis e Atuárias - CCA
Curso de Graduação em Ciências Contábeis

ROTEIRO PARA A ENTREVISTA:

1. Principais dados:

Nome completo, Nível de Formação e Área, Cargo, Tempo no Serviço Público, Tempo de Serviço na Unb;

2. Como está a implantação da nova contabilidade pública na UnB?
3. Como foi feita (está sendo feita) a preparação dos funcionários do setor de contabilidade da UnB para as novas normas de contabilidade do setor público?
4. Com relação as mudanças a serem feitas nas operações contábeis, a carga de trabalho tem aumentado? o que mudou no trabalho que era realizado? o trabalho foi otimizado?
5. O novo sistema de contas e o novo plano de contas tem auxiliado na realização das operações contábeis? Porque?
6. A UnB já implantou o Regime de Competência Integral? Se sim, tem trazido benefícios? O que mudou nas operações contábeis realizadas na UnB? Se não, há projetos para a sua implantação?
7. O IPC 00 (Instruções de proc. Cont. – plano de transição para a implementação da nova contabilidade) foi utilizado na UnB? Se sim, foi útil para o processo de transição?
8. Qual ferramenta tem sido adotada na UnB para a implantação da nova contabilidade pública? MCASP, NBCASP (NBC T 16) e IPSAS.
9. As ferramentas utilizadas têm fornecido informações claras para a sua adoção? Se não, o que acha que poderia melhorar e o que tem dificultado sua adoção;
10. A implantação da depreciação, amortização e exaustão tem sido útil para gerar informação contábil para a UnB? Porque?
11. E o Sistema de Informação de Custos? Porque?
12. Considerando as mudanças que estão sendo feitas para a harmonização contábil internacional, elas estão gerando informação de melhor qualidade? Porque?
13. Essas informações geradas são úteis ou influenciam o processo de tomada de decisão da UnB? De que maneira?

APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO



Universidade de Brasília - UnB

Faculdade de Administração, Contabilidade e Economia – FACE

Departamento de Ciências Contábeis e Atuárias - CCA

Curso de Graduação em Ciências Contábeis

Questionário complementar para o estudo de caso realizado na UnB, buscando responder: Como a implantação da Nova Contabilidade aplicada ao Setor Público afeta a rotina contábil e qual percepção da relevância nas mudanças no processo de tomada de decisão da UnB?

Para receber o resultado desta pesquisa coloque o seu e-mail no campo abaixo (opcional):

1. Qual o seu nível de formação na área contábil?

- ☐ Técnico
- ☐ Graduação
- ☐ Pós-Graduação
- ☐ Mestrado
- ☐ Possui formação em outra área. Qual: _____

2. Há quanto tempo atua na área contábil da UnB?

- ☐ Mais de 10 anos
- ☐ De 5 a 10 anos
- ☐ De 1 a 5 anos
- ☐ Menos de 1 ano

3. O(A) senhor(a) tem conhecimento sobre as novas práticas contábeis no setor público?

- ☐ Sim
- ☐ Não (Pular para a questão 6)

4. Está qualificado(a) para a nova contabilidade pública?

- ☐ Sim
- ☐ Não (Pular para a questão 6)

5. Qual meio o(a) senhor(a) utilizou para se especializar?

- ☐ Treinamento oferecido pelo STN
- ☐ Treinamento oferecido pela própria UnB
- ☐ Estudo próprio
- ☐ Outros: _____

6. Em que nível está a implantação da nova contabilidade na UnB?

- ☐ Implantação completa
- ☐ Implantação parcial
- ☐ Implantação inicial
- ☐ Não começou a implantação

7. Em sua opinião, a UnB irá conseguir/tem conseguido cumprir os prazos para a implantação da nova contabilidade pública estabelecidos pelo STN?

- ☐ Sim
- ☐ Não

8. O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e as Normas Internacionais de Contabilidade sobre o Setor Público (IPSAS) fornecem informações claras que auxiliam na sua adoção?

- ☐ Sim
- ☐ Não

9. A carga de trabalho aumentou com relação às mudanças que aconteceram na contabilidade pública?

- ☐ Aumentou muito
- ☐ Aumentou razoavelmente
- ☐ Aumentou pouco
- ☐ Não houve aumento

10. A contabilização das receitas da UnB está sendo feita pelo regime de competência?

- ☐ Sim
- ☐ Não

11. Com relação as mudanças na contabilidade pública, o que o(a) senhor(a) acha sobre a obrigatoriedade da depreciação, amortização e exaustão?

- ☐ Muito útil
- ☐ Útil
- ☐ Pouco útil
- ☐ Não tem utilidade
- ☐ Indiferente

12. E sobre a implantação do Valor Recuperável de um ativo?

- ☐ Muito útil
- ☐ Útil
- ☐ Pouco útil
- ☐ Não tem utilidade
- ☐ Indiferente

13. E sobre a implantação do Sistema de Informação de Custos para o setor público?

- ☐ Muito útil
- ☐ Útil
- ☐ Pouco útil
- ☐ Não tem utilidade
- ☐ Indiferente

14. Em sua opinião, as mudanças na contabilidade serão úteis para melhorar a qualidade da informação contábil para a gestão pública?

- ☐ Muito úteis
- ☐ Úteis
- ☐ Pouco úteis
- ☐ Não tem utilidade
- ☐ Indiferente